

针对 PPP 项目税收优惠政策的综述与改善

苏仕喆¹ 赵一帆²

1. 吉林省委党校(吉林省行政学院), 中国·吉林 长春 130012

2. 长春师范大学, 中国·吉林 长春 130032

【摘要】受疫情影响, 国内经济发展情况受到较大制约, 扩大有效投资迫在眉睫。针对政府与社会资本合作(PPP)项目对城市基建的贡献, 以及对地方财政的压力的缓解, 本文从风险、收益与政府对 PPP 项目的支持三方面进行了综合论述, 详细分析 PPP 项目执行环节的各项税收后, 认为目前我国优惠税收政策在 PPP 环节比较零散、覆盖行业领域不够全面、在优惠方面具有滞后性、存在重复征税现象, 对 PPP 模式的完善提出建议, 使得市场投资活力能更加有效地被激发。

【关键词】PPP 模式; 税收优惠政策; 公共事业

Summary and Improvement of Tax Preferential Policies for PPP Projects

Su Shizhe¹ Zhao Yifan²

1. Jilin Provincial Party School (Jilin Provincial School of Administration), Changchun, Jilin, China 130012

2. Changchun Normal University, Jilin, China, Changchun 130032

[Abstract] Affected by the epidemic, the domestic economic development has been greatly restricted, and it is imminent to expand effective investment. Aiming at the contribution of government-private partnership (PPP) projects to urban infrastructure and alleviation of the pressure on local finance, this paper comprehensively discusses the risks, benefits and government support for PPP projects, and analyzes the implementation of PPP projects in detail. After considering various taxes, he believes that the current preferential tax policies in my country are scattered in the PPP link, the coverage of the industry is not comprehensive enough, there is a lag in the preferential treatment, and there is a phenomenon of repeated taxation. be stimulated more effectively.

[Key words] PPP model; preferential tax policies; public utilities

1 推出 PPP 项目的重要意义

2021年两会政府工作报告对扩大有效投资进行了新的工作重点指示, 要在民生工程建设中取得重大进展并加快构建新型基础设施, 引导新型城镇化建设格局迈向新高度, 以促进区域协调发展。受疫情影响, 我国地方政府普遍在财政上遭遇困难, 国内经济下行压力较大。为控制疫情, 地方政府的额外财政支出增加, 导致财政收支矛盾进一步加剧。因此需要扩展一条新途径以扩大有效投资, 显著改善国内经济不善情况。

厉以宁曾提出, 有效投资是使生产能力产生立竿见影的效果, 且扩大产品供给范围至全社会, 同时又可以使经济上行的投资。“有效”是高效率与高质量的结合体, 既要向资金投向产业结构升级的关键领域, 又要投向相关民用基础设施领域。在人民对美好生活需求日益高涨与财政资金受到疫情防控约束的宏观环境下, 政府应加大对新 PPP 项目的支持力度, 减轻局部地区的财政压力, 同时促进政府职能转化速度, 为基础设施和公共服务提供所需的供给服务。

2 PPP 项目的风险性

PPP(Public-Private Partnership, 公私合营)是政府和私人承包商在特许权的合作框架中为实施城市建设项目所进行的合作。在亟待优化市场配置、促进政府转变职能的背景下, PPP 模式作为供给侧结构性改革的关键组成部分, 已成为在基础设施及公共服务供给方面最为见效的新机制, 同时也是一种有助于政府减轻财政负担的发展模式。

PPP 项目具备三大特征: 合作关系、利益共享、风险分担(贾康和孙洁, 2009)。^[1]在合作方面, 政府与社会资本各自起到不同的作用。民营部门的优势体现在生产技术、运营效率及项目管

理方面, 而政府的优势体现在公共管理领域方面, 二者可实现高度契合的合作效果。政府为公共项目提供特许经营许可, 对基础设施的进度进行监管, 对公共服务产品的价格和质量进行评估, 进而衡量民营部门提供公共服务的质量及效率; 民营部门承担设计、建设、运营、维护基础设施的大部分商业化工作, 藉由此得到合理的投资回报。风险与收益往往成正相关关系, 因此政府部门与私人部门双方对项目整体风险与收益的分配至关重要。PPP 项目所承担风险类型可分为外部风险与项目内部风险。其中外部风险为宏观环境因素, 多可由政府加以控制; 项目内部风险涵盖范围较广, 从研发设计到市场销售这一系列流程中可能遇到的风险均为项目内部风险, 政府在这部分只能扮演辅助者与监管者的身份, 无需以负责人的身份承担经营责任, 大部分风险将由民营企业背负。由于风险识别手段有限, 导致 PPP 项目在进行中的很多潜在的风险识别不全面, 而在前期风险分担规定法律条文有所缺乏的情况下, 若重大突发意外风险发生, 最终将由较为弱势民营部门一方承担。不合理的风险分担机制设计使得政府总是希望将风险最大限度地转移给社会资本, 提高了项目建设和运营成本, 降低了 PPP 项目实施效率。

科学合理的项目风险分担机制是 PPP 项目投资回报的重要保障机制。为提高社会资本参与积极性, 减少运营风险为民营企业带来的负面影响, 政府不能将风险简单地从政府部门转移给民营部门, 有必要创新 PPP 项目收益和风险分配机制, 给予民营企业一定的激励, 促进管理效率, 提高投资水平, 进一步增强社会资本投资信心。

3 税收政策 PPP 项目的支持

PPP 的发展使得税收制度随之改革, 其发展也与税收政策息

息相关(郭建华, 2016)。^[2]要提高供给效率以推进供给侧改革, 必须最大限度调动起微观市场主体的活力, 政府需要减少对市场的直接干预, 给予其发挥创造性与积极性的足够空间, 进而使民营部门在PPP项目建设中发挥主体作用, 提高资源配置效率。PPP项目因具有公共产品属性, 仅凭市场机制难以保证有效供给, 且经营性现金流难以回正, 应通过财政手段对供给缺口进行弥补。因此, 作为政府职能发挥政策重要组成部分, 税收优惠政策对PPP模式的可持续长期发展意义重大, 其税率高低与税制稳定性均对该发展模式投资成本和产品价格均存在较大程度的影响。

鉴于PPP项目所涵盖的社会分工、社会运作方式以及社会资本流向,《关于规范政府和社会资本合作合同管理工作的通知》中明确指出, 使用者付费、政府付费和可行性缺口补贴三种方式为最常见的付费机制(辛连珠, 2017)。^[3]PPP项目中承担具体工程的项目公司在与政府形成购买关系后, 其所提供的服务和产品均应按照相关规定缴纳增值税和企业所得税。项目公司所从事的销售行为与其他项目的同类行为无异, 因此无论是使用者付费还是政府付费均无差别。其中缴税部分包括从使用者获得的收入和从政府获得的收入组成的主营业务收入。若政府以地产及期权等形式提供资本支持时, 也会涉及到缴纳增值税, 例如政府若将地产或不动产转让给项目公司时, 各项目公司通常需要通过竞争, 其中的最优方才有机会获得政府的各项支持, 因此一般情况下仍然采取根据市场价转让(孙静, 2016)。^[4]

在PPP项目识别、准备和采购阶段, 需要缴纳的税类类别仅包括增值税和印花税等, 并通常由政府职能部门或者事业单位负责具体事项。在PPP项目启动前期的项目公司筹建阶段会产生个人所得税和印花税项目建设期间主要涉及建安营业税、印花税、耕地占用税、城镇土地使用税、增值税、代扣代缴的个人所得税等; 项目运营期间主要涉及营业税、企业所得税、房产税、城镇土地使用税等; 在项目移交、转让和出售阶段, 若政府所有权属在移交前后发生变化, 则涉及到增值税、企业所得税、契税、印花税、土地增值税等。目前PPP项目建设经营可享受企业所得税优惠种类较多, 可享受优惠主体通常包括从事国家重点基础设施和公共事业项目投资、资源节约型项目投资、绿色环保型项目投资以及能源综合利用相关项目投资等。税收优惠形式众多, 通常包括免征或减征企业所得税(如三免三减半税收优惠政策, 即从取得经营收入的第一年至第三年免交企业所得税, 第四年至第六年减半征收)、增值税优惠政策(通常包括免征增值税、先征后返、即征即退三种类型)、耕地占用税优惠政策、土地使用税优惠政策以及契税优惠政策等。

4 针对PPP项目中税收政策的问题与建议

4.1 PPP项目相关的税收政策未成体系

温来成等(2016)认为目前与PPP项目相关的政策并未独立成单独的规章制度, 现有的相关条款较为零散, 且缺乏系统性, 专门为PPP项目服务的政策相对较少。^[5]也有学者提出不同意见, 如郭建华(2016)认为单独针对PPP项目出台优惠政策会导致优惠政策涵盖范围过于宽泛, 产生滥用优惠政策的现象, 仅需完善已有的与PPP项目特定相关政策。^[2]虽然二人对PPP项目优惠政策所持态度不同, 但均认为目前我国相关法律法规政策存在着一定程度的不合理性。例如纳税人在涉及相关的事务时无规可依, 同时基层税务机关在征管时缺乏可依据的规章制度, 以上不合理现象滞后了PPP项目的推进, 降低公共项目建设效率。

清晰完善的法律法规制度是PPP项目运作流程的根本保证, 在项目设计、融资、运营、管理和维护等各个阶段中, 应当在相关法律法规条文中明确界定政府部门和私人部门各自所需承担的风险和责任。税法法律完备的明文规定大大降低了事前不确定性, 可以提高项目价值评估的效率, 并有效减少了政府权力寻租、政府违约、不完全契约等意外风险, 从而保护政企合作双方的利益, 进而为公众提供优质的公共服务。

4.2 当前税收政策未能覆盖全部公共事业的行业领域

目前国家所制定的增值税优惠政策的制定多针对特定行业或特定产品。PPP项目主要分布在供水、污水处理、供电、供气、城市生活垃圾处理、地铁、公路、桥梁、铁路、机场等基础设施, 以及教育、医疗、卫生、文化、养老、科技、体育、保障房等领域。然而其中许多领域不仅盈利甚少, 且未能高强度享受到政策优惠, 导致PPP项目连年亏损, 运营效率与活力不足。

根据科学发展观的精神指示, 我国法律法规中的政策优惠主要针对绿色环保与科技创新, 这也会导致社会资本在投资过程中倾向于流入税收优惠政策较大的行业, 使得公共事业领域无法得到平衡的充分发展。例如所得税的很多税收优惠政策仅与基础设施建设领域相关, 而密切关系到民生问题的领域如医疗、教育、养老等, 则仍未享受到税收优惠政策(高萍和郑植, 2018)。^[6]为促进公共事业领域平衡发展, 政府有必要扩大税收优惠政策所涉及范围, 充分全面地兼顾各个领域行业, 以免社会资本偏流于热门领域, 造成畸形发展的不良结果。

4.3 不利于初创期项目的滞后性税收优惠政策有待完善

税收优惠政策对公共服务的优惠期限较短, 难以弥补PPP项目期限长的现金流需要。PPP项目通常投入巨大, 创立期至建设期间尤甚, 但此时企业并未正式开始经营, 进项税额通常在此时便开始积累, 且已为初创的企业增加财政负担, 同时对应的进项税额也无法被抵扣, 从而导致逾期, 进而摊销成本。此外, 大部分公司在项目前期取得第一笔生产经营所得时, 由于流入的现金流需要用以弥补前期成本, 以至企业所得税中的优惠政策形同虚设, 当项目盈利时则往往已超过了优惠政策限定的时间范围。这使得政策滞后性严重且缺乏弹性。

对于初创期的企业而言, 在没有充足的现金流回流情况下, 税收优惠政策的延迟性无疑加大了企业在融资方面的难度。前期占用大量的现金流, 也使得企业在进行正常的运营以前会度过一段困难的时间, 提高了PPP项目的外部风险性。拥有完善公共政策权力的政府, 有义务为降低PPP项目的风险性而完善现金流滞后性政策, 从而增大NPV净现值评估的价值, 激发社会资本投资的积极性。

4.4 PPP项目中可能存在重复征税问题

在社会资本移交资产和经营权时, 需缴纳增值税、营业税、土地增值税和企业所得税等税项。移交时产生的重复征税现象将带来巨大开支, 且部分政府部门存在开票难的现象, 这些都进一步加剧了社会资本方的资金压力。例如依据会计准则, 项目公司在运营期确认收入时, 其所取得的实施建造行为形成的资产核算为金融资产, 不允许抵扣增值税进项税额。因此, 在对PPP项目参与公司推行税收减免时, 更大程度上要注意避免或降低重复征税现象。

在PPP项目的实行过程中, 若各环节税收大而不掉, 不利于吸引社会资本投资流入该领域, 进而导致公共项目的实施效率大幅下降。有鉴于此, 政府有关部门应当对部分相关税收政策进一步明确, 梳理每一道税收环节, 加快研究出台解决PPP项目重复征税问题的方案, 进而提高私人部门投资PPP项目的信心。

参考文献:

- [1] 贾康, 孙洁. 公私合作伙伴关系(PPP)的概念、起源、特征与功能[J]. 财政研究, 2009(10).
- [2] 郭建华. 我国政府与社会资本合作模式(PPP)有关税收问题研究[J]. 财政研究, 2016(03): 77-90.
- [3] 辛连珠. PPP项目付费机制税收问题研究[J]. 税务与经济, 2017(02): 85-88.
- [4] 孙静. PPP税收政策设计思路与操作路径[J]. 税务研究, 2016(9): 30-32.
- [5] 温来成, 王涛, 彭羽. 政府与社会资本合作(PPP)项目税收政策研究[J]. 兰州财经大学学报, 2016, 32(03): 81-86.
- [6] 高萍, 郑植. PPP项目税收政策研究——基于PPP模式全生命周期税收影响的分析[J]. 中央财经大学学报, 2018(12): 14-24.